

Audience publique du 7 mai 2012

Recours formé par
les époux ... et ..., née ..., ... (Allemagne)
contre deux décisions du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 27608 du rôle et déposée le 3 janvier 2011 au greffe du tribunal administratif par les époux ... et ..., née ..., demeurant à ..., par laquelle ils ont entendu introduire un recours contre la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 27 septembre 2010, répertoriée sous le numéro C12273 du rôle, déclarant non fondée une réclamation introduite contre les bulletins de l'impôt sur le revenu tous émis en date du 25 septembre 2003 pour les années d'imposition 1999, 2000, 2001 et 2002 et contre la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 4 octobre 2010, répertoriée sous le numéro C12805 du rôle, déclarant non fondée une réclamation introduite contre le bulletin de l'impôt sur le revenu émis en date du 6 octobre 2004 pour l'année d'imposition 2003 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les décisions entreprises ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport.

En date du 25 septembre 2003, le bureau d'imposition Luxembourg ... de la section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le bureau d'imposition », émit à l'égard de Madame ..., le bulletin d'impôts sur le revenu pour les années 1999, 2000, 2001 et 2002, chaque bulletin d'impôts portant les mentions respectives suivantes : « *L'imposition diffère de la déclaration sur les points suivants : gehalt : werbungskosten : ... luf. die kosten des arbeitszimmers sowie die anschaffung des computers sind nicht absetzbar laut artikel 12 estg, der ein aufteilungsverbot beinhaltet. der kauf des büromaterials ist ebenfalls nicht absetzbar, nur der kauf der fachbücher.* » (année 1999) ; « *L'imposition diffère de la déclaration sur les points suivants : gehalt : werbungskosten : ... luf. siehe steuerbescheid 1999* » (année 2000) ; « *L'imposition diffère de la déclaration sur les points suivants : gehalt : werbungskosten : ... luf. die kosten des arbeitszimmers, die anschaffungskosten des computers sowie die fahrtkosten zur lerngemeinschaft sind nicht absetzbar.* » (année 2001) et enfin, « *L'imposition diffère de la déclaration sur les points suivants : gehalt : werbungskosten : ... euro. siehe steuerbescheid 2001* » (année 2002) et ne reprenant pas à titre de frais d'obtention les dépenses déclarées par Madame ... au titre de « *Fortbildungskosten* ».

Par courrier du 23 novembre 2003, Madame ... introduisit une réclamation à l'encontre des prédits bulletins de l'impôt sur le revenu auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après « le directeur ».

Ensuite, en date du 6 octobre 2004, le bureau d'imposition émit à l'égard de Madame ..., le bulletin d'impôts sur le revenu pour l'année 2003 portant la mention suivante : *« L'imposition diffère de la déclaration sur les points suivants : Werbungskosten Herr ... : Umzugskosten + Meldebescheinigung sind steuerlich nicht abzugsfähig ; die restlichen Werbungskosten liegen unter dem Pauschbetrag von ... EUR. Werbungskosten Frau ... : der steuerliche Abzug der Fahrkosten zu Lerngemeinschaften ist nicht vorgesehen ; pauschal geschätzte Unkosten können bei den tatsächlichen Werbungskosten nicht geltend gemacht werden ; Fahrkosten zu Vorlesungen / Prüfungen : 10 x (... – ... 12 x 2 km) x ... EUR = ... EUR. Die von Ihnen angegebenen Spenden und Zuwendungen entsprechen nicht den Bedingungen des Art. 122 EStG und sind somit steuerlich nicht absetzbar (SOS Kinderdörfer / Stefan Morsch Stiftung) (...) ».*

Par décision du 27 septembre 2010, le directeur déclara la réclamation à l'encontre des bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 1999, 2000, 2001 et 2002 recevable mais non fondée. Cette décision est libellée comme suit :

« Nach Einsicht der am 26. November 2003 eingegangenen Rechtsmittelschrift, mit welcher Frau ..., wohnhaft in ..., mit Zustellungsvertreter in Luxemburg, gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 1999, 2000, 2001 und 2002, ergangen und gemäß § 89 der Abgabenordnung (AO) zugestellt am 25. September 2003, „Einspruch“ einzulegen begehrt;

Nach Einsicht der Steuerakte;

Nach Einsicht der §§ 228 und 301 AO;

In Erwägung, dass gegen Einkommensteuerbescheide zwar nicht der Einspruch wohl aber die Anfechtung (Reklamation) gegeben ist; dass es bei Rechtsunkundigen jedoch nicht auf die richtige Bezeichnung des Rechtsmittels ankommt;

In Erwägung, dass die Einreichung eines Schriftsatzes, um mehrere Bescheide anzufechten, zwar weder gegen das Steuergeheimnis noch gegen Zuständigkeitsregeln und Verfahrensvorschriften verstösst, dass jede Verfügung dennoch einzeln geprüft werden muss und es der Rechtsmittelbehörde vorbehalten ist zusammenhängende Verfahren zu verbinden, so im vorliegenden Streitfall;

In Erwägung, dass das Rechtsmittel form- und fristgerecht eingelegt wurde;

In Erwägung, dass sich die nichtansässige Rechtsmittelführerin dadurch beschwert fühlt, weil das Steueramt nicht alle erklärten Werbungskosten bezüglich ihrer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit anerkannt hat;

In Erwägung, dass gemäss § 243 AO die Rechtsmittelbehörden die Sache von Amts wegen zu ermitteln haben und nicht an die Anträge des Rechtsmittelführers gebunden sind;

In Erwägung, dass die Rechtsmittelführerin, von Beruf ..., in den strittigen Jahren 1999, 2000, 2001 und 2002 bei ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Werbungskosten in Höhe von beziehungsweise ..., ..., ... Franken und ... Euro geltend machte, die das Steueramt jeweils auf den Pauschbetrag gekürzt hat;

In Erwägung, dass laut Artikel 2 Absatz 3 des Einkommensteuergesetzes (L.I.R.) die nichtansässigen Steuerpflichtigen nur mit ihren inländischen Einkünften im Sinne des Artikels

156 L.I.R. zur Einkommensteuer herangezogen werden; dass die Rechtsmittelführerin somit unter die besonderen auf nichtansässige Steuerpflichtige anwendbaren Vorschriften der Artikel 156, 157, 157bis und 157ter L.I.R. fällt;

In Erwägung, dass die inländischen Einkünfte nur nach Luxemburger Recht festgestellt werden und mögliche Werbungskosten nur abgezogen werden können wenn sie in direktem ausschließlichem Zusammenhang mit diesen Einkünften stehen;

In Erwägung, grundsätzlich, dass im luxemburgischen Steuerrecht immer unterschieden wird zwischen Ausbildungskosten und Fortbildungskosten; dass hier ebenfalls anzumerken ist, dass in Deutschland andere Regelungen und Bestimmungen zur Schulausbildung (Berufsbildungsgesetz) gelten, als in Luxemburg;

In Erwägung, dass eine Ausbildung beziehungsweise Berufsausbildung vorliegt, wenn der Steuerpflichtige eine Ausbildung für einen zukünftigen (erstmaligen oder neuen) Beruf in einem geordneten Ausbildungsgang absolviert; dass hierunter jede Ausbildung für einen handwerklichen, kaufmännischen, technischen oder wissenschaftlichen Beruf zu verstehen ist bei der die Kenntnisse und Fertigkeiten für einen zukünftigen Beruf vermittelt werden;

In Erwägung, dass die Aufwendungen für den Besuch allgemein bildender Schulen Kosten der privaten Lebensführung sind und dass sie daher nicht bei den einzelnen Einkunftsarten abgezogen werden dürfen; dass auch der Besuch eines Berufskollegs zum Erwerb der Fachhochschulreife als Besuch einer allgemein bildenden Schule gilt; dass das gleiche auch zutrifft, wenn ein solcher Abschluss, zum Beispiel das Abitur, nach Abschluss einer Berufsausbildung nachgeholt wird;

In Erwägung, zum Falle der Reklamantin, dass in Deutschland anders als in Luxemburg, falls zum Zwecke der Ausbildung ein Dienstverhältnis besteht, die Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Ausbildung entstehen, als Werbungskosten abzugsfähig sein können;

In Erwägung, dass Berufsfortbildungskosten vorliegen, wenn die beruflichen Kenntnisse und Fertigkeiten des Steuerpflichtigen erhalten, erweitert oder der Entwicklung der Verhältnisse angepasst werden sollen;

In Erwägung, dass es in Deutschland, entgegen den luxemburgischen Steuergesetzen, möglich ist, dass im Falle einer Berufsausbildung, der eine abgeschlossene erstmalige Berufsausbildung oder ein abgeschlossenes Erststudium vorausgegangen (weitere Berufsausbildung) ist, die durch die weitere Berufsausbildung veranlassten Aufwendungen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten geltend zu machen, wenn ein hinreichend konkreter, objektiv feststellbarer Zusammenhang mit späteren im Inland steuerpflichtigen Einnahmen aus der angestrebten beruflichen Tätigkeit bestehen;

In Erwägung, dass die Berufsausbildung als erstmalige Berufsausbildung anzusehen ist, wenn ihr keine andere abgeschlossene Berufsausbildung beziehungsweise kein abgeschlossenes berufsqualifizierendes Hochschulstudium vorausgegangen ist;

In Erwägung, dass es sich um eine erstmalige Berufsausbildung handelt, wenn ein Steuerpflichtiger ohne entsprechende Berufsausbildung in einem Beruf tätig wird und die zugehörige Berufsausbildung nachfolgend durchführt (nachgeholte Berufsausbildung);

In Erwägung auch, dass in Deutschland anders als in Luxemburg, ebenfalls der Abzug der Kosten für das Studium, sofern es nach einer Ausbildung erfolgt, möglich ist, selbst wenn mit diesem Studium nachher kein Einkommen erzielt wird;

In Erwägung, dass die Berufsbezeichnung ... als Titel in Deutschland nach einer zwei- bis dreijährigen dualen Ausbildung in einem ... und erfolgreich abgelegter Prüfung „gemäß § 34 Berufsbildungsgesetz (BBiG) vor der Industrie- und Handelskammer (IHK) geführt werden darf“; dass als schulische Mindestvoraussetzung zumeist ein Mittlerer Bildungsabschluss verlangt wird und dass an besonderen Akademien weiterführende Studiengänge, zum Beispiel zum ... und ..., angeboten werden; dass für höhere Führungspositionen zumeist ein wirtschaftswissenschaftliches oder juristisches Hochschulstudium als Voraussetzung verlangt wird;

In Erwägung, dass die Ausbildung in Luxemburg vorgenommen wird vom „...“ (...), der sich zur Aufgabe gemacht hat « de confirmer l'... dans son rang d'institut de formation de première importance pour le développement du professionnalisme de la Il soutient expressément les initiatives récentes de l'Institut, telles que Fit4Job, visant à accompagner les participants au-delà de leur formation, en proposant des activités de diagnostic et de coaching dans un contexte d'actions socialement responsables. Nach bestandem Abitur sind viele junge Leute unschlüssig, ob sie studieren wollen oder sofort ins Berufsleben einsteigen sollen. Der bietet diesen Jugendlichen seit 1989 eine attraktive Alternativlösung an: das Emploi-Formation. Bei diesem ...gang werden Studium und Berufsleben harmonisch miteinander verbunden. Neben der aktiven Mitarbeit in verschiedenen Abteilungen der ...besuchen die Auszubildenden die vom ... angebotenen Schulungen und verfügen somit nach abgeschlossener ...e über eine gute Übersicht über die verschiedenen ... und ihre Zusammenhänge, sowie ebenfalls über eine solide theoretische Ausbildung.

Wie läuft die Ausbildung ab?

- Abschluss eines Ausbildungsvertrags mit einer ... (Bewerbungen sind an die ... zu richten)

- Teilzeitarbeit in 3 bis 5 Schlüsselabteilungen der ...
- Kurse beim ... in den wichtigsten ...
- Verfassen einer Abschlussarbeit

Teilzeitarbeit: Der Kandidat arbeitet 65% der Zeit in der 35% der Zeit sind der theoretischen Schulung vorbehalten. Für die praktische Mitarbeit in der ... bestehen, je nach Arbeitgeber, unterschiedliche Arbeitsmodelle: In einigen ... ist eine tägliche Präsenz zu gewissen Stunden erwünscht, während in anderen ... die Arbeitsstunden auf einige Tage pro Woche zusammengelegt sind.

Schlüsselabteilungen: Idealerweise sollte ein Kandidat während seiner Ausbildung mindestens 3 der folgenden Abteilungen besuchen: ..., .../ OGAW/ Holdings, Konten/ Schalter/ ..., ..., Die praktische Tätigkeit bildet den Kern der Ausbildung. Der Praktikant muss mindestens 3 Praktika von 4 bis 9 Monaten in 3 von 5 Schlüsselabteilungen der ausbildenden ... absolvieren. Der Arbeitsgeber kann jedoch auch 4 oder 5 Praktika vorschreiben. Die Dauer der Ausbildung ist auf zwei Jahre, d.h. nach Abrechnung der Urlaubstage rund 21 Monate, festgelegt. Der Auszubildende verbringt somit durchschnittlich 7 Monate in einer Abteilung. Die ... kann jedoch die Dauer des Praktikums in einer dieser Abteilungen ausweiten, falls sie diese als besonders wichtig ansieht."

In Erwägung, dass hier zum Teil unterschiedliche Konzepte entwickelt wurden und dass die Bildungsmassnahmen der Reklamantin, von einem luxemburgischen ... vorgenommen, der Ausbildungszeit zuzuordnen sind;

In Erwägung, nichts desto weniger, dass sich die von der Rechtsmittelführerin erklärten Werbungskosten folgendermassen zusammensetzen:

1) Das Steuerjahr 1999 betreffend

Arbeitsmittel	... Fr
Abnutzung Computer	... Fr
Fahrten zu Vorlesungen und einer Lerngemeinschaft	... Fr
Arbeitszimmer	... Fr
Meldebescheinigung	... Fr
Summe der Werbungskosten	... Fr

2) Das Steuerjahr 2000 betreffend

Arbeitsmittel	... Fr
Abnutzung Computer	... Fr
Fahrtkosten zu Vorlesungen und einer Lerngemeinschaft	... Fr
Arbeitszimmer	... Fr
Meldebescheinigung	... Fr
Summe der Werbungskosten	... Fr

3) Das Steuerjahr 2001 betreffend

Arbeitsmittel	... Fr
Abnutzung Computer	... Fr
Fahrtkosten zu Vorlesungen und einer Lerngemeinschaft	... Fr
Arbeitszimmer	... Fr
Meldebescheinigung	... Fr
Summe der Werbungskosten	... Fr

4) Das Steuerjahr 2002 betreffend

Arbeitsmittel	... €
Abnutzung Computer	... €
Fahrtkosten zu Vorlesungen	... €
Fahrtkosten zu Lerngemeinschaften	... €
Arbeitszimmer	... €
Meldebescheinigung	... €
Summe der Werbungskosten	... €

In Erwägung, dass sich aus vorausgegangener Schlussfolgerung ergeben hat, dass die Fahrtkosten zu den Vorlesungen und Lerngemeinschaften nicht als Werbungskosten abzuziehen sind; dass nach der Aussage der Reklamantin hin das Arbeitszimmer nur für die

Zeit ihres Studiums benötigt wird und demzufolge auch zu den nichtabzugsfähigen Ausgaben zu rechnen ist;

In Erwägung, dass laut Artikel 105 Absatz 1 L.I.R. nur Aufwendungen als Werbungskosten anzusehen sind, welche unmittelbar zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen getätigt wurden;

In Erwägung, dass die Reklamantin den Abzug von Arbeitsmitteln als Werbungskosten begehrt; dass die beigelegten Quittungen jedoch überwiegend einen Kauf belegen, sei es ohne eine Artikelbezeichnung (...), sei es mit der Bezeichnung "Fachliteratur" oder "Fachbuch", jedoch ohne Titelangabe oder weitere Bezeichnung, mit welcher eine Beziehung zu der Tätigkeit der Reklamantin ersichtlich sein könnte;

Dass mithin deren Abzug als Werbungskosten nicht möglich ist da vorerwähnte Bestimmungen von Artikel 105 L.I.R. dem entgegenstehen;

In Erwägung, dass Kosten eines Personalcomputers nur dann abziehbar sind, wenn das Gerät ausschliesslich oder fast ausschliesslich beruflich benutzt wird; dass bei gemischter, privater und beruflicher Nutzung das Aufteilungsverbot aus Artikel 12 L.I.R. voll zum Tragen kommt und demzufolge die Anschaffungskosten des Geräts und seiner Zubehörteile, sei es Hardware oder Software, nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden können;

In Erwägung, dass die Cour administrative in ihrem Urteil vom 11. Februar 2010, Nr 25877C, Kriterien festgelegt hat für den Abzug beruflich genutzten Informatikmaterials; dass demgemäss der Abzug nicht einfach auf Grund von Behauptungen des Steuerpflichtigen erfolgen kann, sondern durch dessen ganz konkrete Beschäftigungen bedingt sein muss; dass er deshalb konkrete und präzise Elemente anzuführen hat, die die Notwendigkeit der beruflichen Nutzung des Rechners und dessen exklusive Zweckbestimmung als Arbeitsmittel belegen;

In Erwägung, dass im vorliegenden Fall die Rechtsmittelführerin lediglich im Zusammenhang mit ihren, oben als Ausbildungskosten eingestufteten Ausgaben, den Abzug für Abnutzung des Computers auflistet; dass somit keine Abschreibung für Abnutzung in Frage kommt, da diese Kosten insgesamt der Haushaltsführung zuzurechnen sind und auch nicht ersichtlich ist, dass darüber hinaus eine Notwendigkeit zur Nutzung als Arbeitsmittel bestünde und eine exklusive Zweckbestimmung als Arbeitsmittel nachgewiesen wäre;

In Erwägung, dass das Steueramt die erklärten Kosten durch die Beträge für pauschale Werbungskosten ersetzt hat; dass aus vorstehenden Erläuterungen folgt, dass diese Vorgehensweise nicht zu beanstanden ist;

In Erwägung, dass darüber hinaus die Besteuerungen den gesetzlichen Bestimmungen entsprechen und auch nicht beanstandet wurden;

AUS DIESEN GRÜNDEN

ENTSCHEIDET

*die Anfechtungen sind zulässig,
sie werden als unbegründet zurückgewiesen (...).*

Par décision du 4 octobre 2010, le directeur déclara encore la réclamation contre le bulletin d'imposition sur le revenu pour l'année 2004 recevable mais non fondée. La décision est libellée comme suit:

« Nach Einsicht der am 5. Januar 2005 eingegangenen Rechtsmittelschrift, mit welcher die Eheleute, Herr ... und Frau ..., wohnhaft in ..., mit Zustellungsvertreter in Luxemburg, den Einkommensteuerbescheid des Jahres 2003, ergangen und gemäß § 89 der Abgabenordnung (AO) zugestellt am 6. Oktober 2004, anfechten;

Nach Einsicht der Steuerakte;

Nach Einsicht der §§ 228 und 301 AO;

In Erwägung, dass das Rechtsmittel form- und fristgerecht eingelegt wurde;

In Erwägung, dass sich die nichtansässigen Rechtsmittelführer dadurch beschwert fühlen, weil das Steueramt nicht alle erklärten Werbungskosten bezüglich ihrer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit anerkannt hat;

In Erwägung, dass gemäss § 243 AO die Rechtsmittelbehörden die Sache von Amts wegen zu ermitteln haben und nicht an die Anträge des Rechtsmittelführers gebunden sind;

In Erwägung, dass die Rechtsmittelführer bei ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Werbungskosten in Höhe von ... beziehungsweise ... Euro geltend machten die das Steueramt entsprechend auf ... Euro (Pauschbetrag) und ... Euro gekürzt hat;

In Erwägung, dass laut Artikel 2 Absatz 3 des Einkommensteuergesetzes (L.I.R.) die nichtansässigen Steuerpflichtigen nur mit ihren inländischen Einkünften im Sinne des Artikels 156 L.I.R. zur Einkommensteuer herangezogen werden; dass die Rechtsmittelführer somit unter die besonderen auf nichtansässige Steuerpflichtige anwendbaren Vorschriften der Artikel 156, 157, 157bis und 157ter L.I.R. fallen;

In Erwägung, dass die inländischen Einkünfte nur nach Luxemburger Recht festgestellt werden und mögliche Werbungskosten nur abgezogen werden können wenn sie in direktem ausschliesslichem Zusammenhang mit diesen Einkünften stehen;

In Erwägung, dass laut Artikel 105 Absatz 1 L.I.R. nur Aufwendungen als Werbungskosten anzusehen sind, welche unmittelbar zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen getätigt wurden; dass jedoch Aufwendungen im privaten Interesse des Steuerpflichtigen gemäss Artikel 12 Absatz 1 L.I.R. nicht abzugsfähig sind;

In Erwägung, dass sich die vom Rechtsmittelführer erklärten Werbungskosten folgendermassen zusammensetzen (in Euro ausgedrückt):

<i>2 pauschale Fahrtkosten zu einem Seminar</i>	<i>...</i>
<i>Umzugskosten von Idar-Oberstein nach ...</i>	<i>...</i>
<i>Verschiedene Fachbücher und sonstige Arbeitsunkosten</i>	<i>...</i>
<i>Werbungskosten</i>	<i>...</i>

Dass die Rechtsmittelführerin folgende Werbungskosten erklärt hat:

<i>Abschreibung Computer</i>	...
<i>Fahrtkosten zu Vorlesungen und Prüfungen</i>	...
<i>Fahrtkosten zu einer Lerngemeinschaft</i>	...
<i>Verpflegungsmehraufwand</i>	...
<i>Unkosten für ein Arbeitszimmer</i>	...
<i>Meldebescheinigung</i>	...
<i>Kosten der Anfechtung im Rahmen der Steuererklärungen</i>	...
<i>Summe der Werbungskosten</i>	...

1) Zu den erklärten Werbungskosten des Rechtsmittelführers

In Erwägung, dass der Rechtsmittelführer angibt der Umzug sei aus beruflichen Gründen erfolgt, der Arbeitsplatz sei viel leichter zu erreichen und der Weg zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sei nun wesentlich verkürzt;

In Erwägung, dass er auch in dem strittigen Jahr geheiratet hat und er zu der Wohnadresse seiner Ehefrau gezogen ist;

In Erwägung, dass gemäss Artikel 105 Abs. 1 L.I.R. Werbungskosten Aufwendungen sind, die unmittelbar zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen gemacht werden;

In Erwägung, dass aufgrund von Artikel 12 Abs. 1 L.I.R. Ausgaben die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendet werden, nicht von den einzelnen Einkunftsarten abgezogen werden dürfen;

dass zu diesen nicht abzugsfähigen Ausgaben auch Aufwendungen für die Lebensführung gehören, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, auch wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen;

In Erwägung, dass bei gemischt bedingten Ausgaben, die sowohl der Erzielung von Einkünften als auch dem privaten Lebenswandel dienlich sind, das in Artikel 12 L.I.R. verankerte Prinzip des Aufteilungsverbots festhält, dass solche Ausgaben als nicht abzugsfähig anzusehen sind, weder als Betriebsausgaben, noch als Werbungskosten oder Sonderausgaben, auch wenn eine berufliche Mitveranlassung besteht; dass dieses Prinzip des Aufteilungsverbots alle Ausgaben mit gemischtem Charakter von der steuerlichen Abzugsfähigkeit ausschliesst;

In Erwägung, dass sich also aus den Bestimmungen der Artikel 12 und 105 L.I.R. ergibt, dass nur solche Aufwendungen als Werbungskosten in Frage kommen welche entweder integral beruflich veranlasst sind und die Privatnutzung vernachlässigbar gering ist oder, falls sie privaten wie auch beruflichen Zwecken dienen, diese jedoch nur nach objektiven und nachvollziehbaren Kriterien in einen beruflichen und einen privaten Nutzungsanteil aufgeteilt werden können, was im vorliegenden Fall nicht möglich ist;

In Erwägung, dass wenn keinerlei Möglichkeit einer leichten und einwandfreien Trennung gegeben ist, Aufwendungen, die im Rahmen der privaten Lebensführung getätigt werden, nicht auf dem Wege einer oberflächlichen Schätzung aufgeteilt werden können in einerseits nicht abzugsfähige Privatausgaben und andererseits Werbungskosten oder

Betriebsausgaben, woraus folgt, dass in einem solchen Falle die gesamte Aufwendung nicht abzuziehen ist;

In Erwägung mithin, dass die Umzugskosten zu den nicht abzugsfähigen Ausgaben der privaten Lebensführung zuzuordnen sind;

In Erwägung, dass somit die tatsächlichen Werbungskosten mit einem Betrag von ... Euro unter dem vom Steueramt anerkannten Pauschbetrag von ... Euro liegen;

2) Zu den erklärten Werbungskosten der Rechtsmittelführerin

In Erwägung, dass der Arbeitgeber der Reklamantin die externen Fortbildungsmassnahmen seiner Mitarbeiter unterstützt und die in dem strittigen Jahr angefallenen Studiengebühren nach Vorlage der jeweiligen Zeugnisse erstattet hat;

In Erwägung, dass die Reklamantin sich im Jahr 2001 einen Multimediacomputer angeschafft hat und als Zubehör, unter anderem, ein Aktiv Soundsystem;

In Erwägung, dass im Falle, wie schon oben erwähnt, die Ausgaben einer sowohl beruflichen wie auch einer privaten Nutzung dienen, eine Aufteilung der Ausgaben in einen nicht abzugsfähigen Anteil, im Zusammenhang mit der privaten Lebensführung, und einen abzugsfähigen Anteil für Werbungskosten in der Regel nicht in Frage kommt, es sei denn völlig ausnahmsweise und nur dann, wenn wirklich objektive Kriterien eine leichte und einwandfreie Trennung der Ausgaben ermöglichen würden;

Dass aber, wenn keinerlei Möglichkeit einer leichten und einwandfreien Trennung gegeben ist, Aufwendungen für ein Wirtschaftsgut, das im Rahmen der privaten Lebensführung genutzt wird, nicht auf dem Wege einer oberflächlichen Schätzung aufgeteilt werden können in einerseits nicht abzugsfähige Privatausgaben und andererseits Werbungskosten, woraus folgt, dass in einem solchen Falle die gesamte Aufwendung nicht abzuziehen ist;

In Erwägung, dass, vor längeren Jahren, ein Heimcomputer noch regelmässig als Arbeitsinstrument eingeordnet werden konnte, da die privaten Nutzungsmöglichkeiten überaus beschränkt waren und die Kosten zu aufwändig erschienen gegenüber dem möglichen privaten Nutzungswert;

In Erwägung, dass im vorliegenden Streitfall nicht beanstandet ist, dass die Reklamantin ihren Computer im beruflichen Zusammenhang nutzt; dass dabei jedoch nicht ausgeschlossen ist, dass ihr Ehemann ihn ebenfalls auf privater Ebene benutzt; dass ein Computer genauso der beruflichen wie der privaten Dokumentation und Kommunikation dient und sowohl berufliche wie auch Freizeitinformation per Internet abgerufen werden können; dass ebenfalls Berechnungen zu Nutzen des Haushalts, persönliche Agenden wie Spieleffekte nicht unüblich sind; dass infolgedessen nach einer typisierenden Betrachtungsweise der Personalcomputer in heutiger Zeit in hohem Masse anteilig der Privatsphäre zuzuordnen ist, selbst dann wenn die berufliche Nutzung nicht nur gering ist;

In weiterführender Erwägung, dass der Gesetzgeber gedachte, mit Einführung des in Artikel 12 verankerten Aufteilungsverbots gerade allen inhärenten Schwierigkeiten der Anteilsbestimmung entgegenzuwirken; (Siehe in diesem Zusammenhang schon die Rechtsprechung des Steuereinsichters vom 17. November 1982, Akten-Nr. C5951 : „le législateur a voulu couper court aux problèmes de preuve soulevés par une telle ventilation, ainsi qu'il résulte des travaux préparatoires ... et notamment de la comparaison entre le

commentaire gouvernemental, l'avis de la chambre de commerce et la rapport de la commission spéciale ; Considérant qu'il n'est pas indifférent de constater qu'en République Fédérale d'Allemagne la jurisprudence relative au § 12 EStG, qui a servi de modèle à l'article 12 L.I.R., y voit une expression de l'égalité devant l'impôt dans la mesure où la disposition ainsi interprétée empêche certains contribuables de profiter de leur position économique et sociale pour déduire de leurs recettes brutes une partie des dépenses de train de vie que d'autres contribuables sont réduits à payer de leurs revenus nets après impôts... ; que ce n'est donc qu'à titre exceptionnel et pour des motifs d'équité propre à chaque espèce qu'elle admet une ventilation, à condition que la séparation des parts privée et professionnelle ne dépende pas d'une estimation sommaire mais repose sur des données objectives et faciles à vérifier) » ;

die Teilnehmer gebeten werden, sich in Studiengruppen / Arbeitsgemeinschaften zusammenschliessen, um den Unterrichtsstoff vor- und nachzuarbeiten; dass diese Gruppen sich regelmässig treffen sollten;

In Erwägung, dass aus dem Terminplan für dieses Studium hervorgeht, dass während des strittigen Jahres Unterricht an sechs Samstagen abgehalten und die Abschlussprüfung am ... (Freitag) stattfinden würde; dass aus den Unterlagen ebenfalls ersichtlich ist dass die Reklamantin für drei Tage im Jahr von ihrem Arbeitgeber arbeitsbefreit werden kann, zum Zwecke der Absolvierung von Prüfungen oder zur Prüfungsvorbereitung;

In Erwägung, dass jedoch nicht ersichtlich ist, wann, wo und wie oft die Lerngemeinschaft sich in dem strittigen Jahr getroffen hat und ungeklärt bleibt wodurch ein pauschaler Verpflegungsmehraufwand entstanden sein soll; dass hierzu zu bemerken ist dass die Bankakademie schon vermerkt hat: „Die Aufwendungen werden vom Finanzamt in der Regel nur anerkannt, wenn Protokolle für die einzelnen Termine vorliegen, aus denen Namen und Anschriften der Lern Teilnehmer, Tag und Dauer der Lerngemeinschaft sowie Lernthemen und Lernziele ersichtlich werden. Ein Formular zur Vorlage beim Finanzamt finden Sie im Extranet. ";

In Erwägung, dass die Reklamantin demgegenüber pauschale Fahrt- und Verpflegungskosten beantragt hat; dass entsprechend Artikel 105 Absatz 1 L.I.R jedoch als abzugsfähige Werbungskosten nur tatsächlich geleistete Ausgaben anzusehen sind, die auch mit Unterlagen belegt sein müssen (sic); dass ein pauschaler Abzug nicht möglich ist, es sei denn, der Gesetzgeber hat dies ausdrücklich so bestimmt;

In Erwägung, dass die Reklamantin Aufwendungen in Höhe von ... Euro ein Arbeitszimmer betreffend, geltend macht; dass sie zwar angibt es lägen Belege beziehungsweise Anlagen anbei, dass diese bei der Ermittlung jedoch nicht aufgefunden wurden; dass sich aus den Einkommensteuererklärungen zu den Vorjahren ergeben hat, dass die strittige Wohnung aus dem Umbau eines Dachgeschosses entstanden ist und die Reklamantin eine jährliche Abschreibung von 1,5% x x 13,4% i.e. ... Euro beantragt hatte; dass sie angibt sie habe das Arbeitszimmer, Standpunkt des Schreibtisches, des Computers und der Literatur ausschließlich zu Zwecken der Fortbildung eingerichtet und genutzt;

In Erwägung, dass im Falle wo die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer als Werbungskosten im Sinne von Artikel 105 L.I.R. anzusehen wären, die Rechtsmittelführerin, nach den Bestimmungen von Artikel 10 des deutsch-luxemburgischen Doppelbesteuerungsabkommens vom 23. August 1958, auf einem Teil in Deutschland zu besteuern wäre, da die Arbeit in Deutschland ausgeübt würde;

In Erwägung jedoch, dass es nicht unüblich ist, dass Steuerpflichtige mit einem hohem Bildungsniveau und Berufseignung ein häusliches Arbeitszimmer unterhalten um sowohl ihrer Weiterbildung und ihren intellektuellen Beschäftigungen als auch den Arbeiten in direktem Zusammenhang mit ihrer Berufsausübung nachgehen zu können; dass es somit nicht vertretbar ist, die Beweggründe zur Erhaltung eines solchen häuslichen Arbeitszimmers auf die einzige Nutzung in Verbindung mit der beruflichen Tätigkeit zu beschränken;

In Erwägung nochmals, dass nach Artikel 12 Absatz 1 L.I.R. Ausgaben die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendet werden, nicht von den einzelnen Einkunftsarten abgezogen werden dürfen; dass zu diesen nicht abzugsfähigen Ausgaben auch Aufwendungen für die Lebensführung, die die wirtschaftliche oder die gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, gehören, sogar wenn diese zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen beitragen; dass dieses Prinzip des Aufteilungsverbots alle Ausgaben mit gemischtem Charakter von der steuerlichen Abzugsfähigkeit ausschliesst;

In Erwägung, dass in diesem Fall die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer, welche nicht unmittelbar zur Sicherung und Erhaltung der Einnahmen gemacht wurden, Ausgaben im Sinne von Artikel 12 L.I.R. darstellen und somit nicht abziehbar sind;

AUS DIESEN GRÜNDEN

ENTSCHEIDET

*die Anfechtung ist zulässig,
sie wird als unbegründet zurückgewiesen. »*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 3 janvier 2011, les époux ...-... ont déposé un recours contre la décision du directeur du 27 septembre 2010, répertoriée sous le numéro C12273 du rôle, déclarant non fondée une réclamation introduite contre les bulletins de l'impôt sur le revenu tous émis en date du 25 septembre 2003 pour les années d'imposition 1999, 2000, 2001 et 2002 et contre la décision du directeur du 4 octobre 2010, répertoriée sous le numéro C12805 du rôle, déclarant non fondée une réclamation introduite contre le bulletin de l'impôt sur le revenu émis en date du 6 octobre 2004 pour l'année d'imposition 2003.

La requête introductive d'instance ne spécifiant pas si le recours tend à la réformation ou à l'annulation des décisions déferées, il y a lieu d'admettre, d'après les données de l'espèce, que les demandeurs ont entendu introduire le recours admis par la loi.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* » en abrégé « *AO* » et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation.

A titre liminaire, il échet de constater qu'alors même que le recours sous examen a été notifié par la voie du greffe à la partie étatique, celle-ci n'a pas déposé de mémoire en réponse de sorte à ne pas être une partie à l'instance. Il n'en demeure pas moins que conformément à

l'article 6 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, le jugement est rendu contradictoirement à l'égard de toutes les parties.

Il échet encore de constater qu'aucun texte légal ne prohibant la réunion dans une même requête de plusieurs recours ayant un fondement commun, à savoir en l'espèce l'établissement du bulletin d'impôt sur le revenu à l'égard des époux ...-... pour les années 1999 à 2004, le tribunal est en mesure de vérifier pour chaque bulletin les conditions de recevabilité ainsi que le bien fondé des décisions directoriales déferées de sorte à les examiner successivement¹.

Le recours en réformation, par ailleurs introduit dans les formes et délai prévus par la loi, est recevable.

1. Recours en réformation contre la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 27 septembre 2010, répertoriée sous le numéro C12273 du rôle

A l'appui de leur recours, les demandeurs font plaider que Madame ... aurait suivi une formation de perfectionnement professionnel (« *Fortbildung* ») aux cours des années 1999 à 2003 dont les frais d'inscription auraient, par ailleurs, été supportés par son employeur, la société anonyme Ils reprochent à la décision directoriale déferée du 27 septembre 2010 d'avoir qualifié, à tort, la formation suivie par Madame ... de formation professionnelle (« *Ausbildung* ») et d'avoir refusé à ce titre la déduction de frais d'obtention suivants : « *Arbeitsmittel, Abnutzung eines Computers; Fahrten zu Vorlesungen und einer Lerngemeinschaft, Arbeitszimmer, Meldebescheinigung* ». Ils s'en réfèrent pour le surplus aux observations formulées dans le cadre de leur réclamation introduite devant le directeur en date du 23 novembre 2003.

Il échet de rappeler que l'article 105 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (LIR) dispose que : « *Sont considérées comme frais d'obtention les dépenses faites directement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes* » et le point 4 dudit article précise que « *les frais d'obtention sont déductibles dans la catégorie de revenus à laquelle ils se rapportent* ».

L'article 12 LIR dispose encore que : « *Sans préjudice des dispositions relatives aux dépenses spéciales, ne sont déductibles ni dans les différentes catégories de revenus nets ni du total des revenus nets les dépenses ci-après énumérées:*

1. *les dépenses effectuées dans l'intérêt du ménage du contribuable et pour l'entretien des membres de sa famille. Rentrent également parmi ces dépenses les dépenses de train de vie occasionnées par la position économique ou sociale du contribuable, même lorsqu'elles sont faites en vue de profiter ou sont susceptibles de profiter à sa profession ou à son activité; (...)* ».

Les frais de formation professionnelle (« *Ausbildungskosten* ») englobent toutes les dépenses faites en vue d'acquérir les connaissances requises pour l'exercice futur d'une profession ou le changement de profession et rentrent dans le cadre des dépenses mixtes au sens de l'article 12 n° 1 LIR précité et ne sont dès lors pas déductibles.

¹ Cour. adm. 28 janvier 1999, n° 10673C du rôle, Pas. adm. 2011, V° Impôts, n° 637

Ils se distinguent des frais de perfectionnement professionnel (« *Fortbildungskosten* ») qui comprennent les dépenses faites par le contribuable pour actualiser ses connaissances professionnelles, afin de mieux répondre aux exigences de sa profession par une qualification améliorée ou faciliter son avancement dans sa profession, sans que les modifications dans sa situation professionnelle qui s'ensuivent impliquent un changement fondamental concernant la profession exercée. Au vu du lien causal direct entre les frais ainsi engagés et l'activité du contribuable, les frais de perfectionnement professionnel rentrent dans le champ des frais d'obtention au sens de l'article 105 LIR².

Cette notion de perfectionnement professionnel ne doit cependant pas être interprétée avec une rigueur excessive, étant donné que les efforts des salariés en vue de l'amélioration de leurs connaissances et performances professionnelles correspondent à l'intérêt bien compris de l'économie nationale et partant de la société en général³.

En l'espèce, il est constant que l'objet de la contestation ne porte pas sur les frais d'inscription engagés au titre de la formation suivie par la demanderesse qui ont été supportés par son employeur mais sur les frais annexes à cette formation supportés par la demanderesse, de sorte qu'il appartient tout d'abord au tribunal de qualifier la formation suivie par la demanderesse et de déterminer s'il s'agit d'une formation professionnelle (« *Ausbildung* ») ou d'une formation de perfectionnement professionnel (« *Fortbildung* ») de sorte à pouvoir établir si les frais annexes à la formation sont ou non déductibles.

Il ressort des pièces et éléments soumis à l'examen du tribunal que la carrière professionnelle de la demanderesse peut être retracée comme suit : en juin 1997, elle est titulaire d'un diplôme de « ... », en octobre 2000, elle obtient un diplôme de « ... » et enfin, en mai 2002, elle se voit décerner le titre de « ... (...) ». Il ressort, par ailleurs, d'une note circulaire de l'employeur versée au dossier que celui-ci avait encouragé, voire même invité les membres de son personnel à accomplir une formation de perfectionnement professionnel du type suivi par la demanderesse tel que visé ci-dessus. D'ailleurs, l'employeur a pris en charge les frais d'inscription occasionnés par la participation à ladite formation.

Ainsi, il se dégage des éléments du dossier que la formation suivie par la demanderesse a amélioré ses capacités professionnelles, c'est-à-dire a abouti à compléter et diversifier les connaissances préexistantes de l'intéressée, afin de lui permettre de mieux pouvoir s'acquitter de ses tâches professionnelles quotidiennes dans le ..., et de lui procurer une amélioration de ses chances d'avancement, sans pour autant lui conférer une formation autonome nouvelle.

Au vu des circonstances de l'espèce, il y a par voie de conséquence lieu de qualifier la formation suivie par Madame ... de perfectionnement professionnel.

Sur base de ces considérations, il échet d'examiner les frais annexes à cette formation de perfectionnement professionnel tels qu'ils ont été engagés par la demanderesse et de déterminer s'ils étaient éligibles à la déduction fiscale au titre de frais d'obtention au sens de l'article 105 LIR.

Les demandeurs font tout d'abord valoir qu'ils auraient engagé des frais au titre d'« *Arbeitsmittel* ».

² cf. trib. adm. 6 août 1997, n°9574 du rôle, Pas. adm. 2011, V° Impôts, n° 80 et autres références y citées, ainsi que trib. adm. 5 octobre 2009, n° 24848 du rôle, confirmé par Cour adm. 6 juillet 2010, n° 26311C du rôle, disponibles sur www.ja.etat.lu

³ cf. Herrmann, Heuer, Raupach, EStG-Kommentar, § 9, Anm. 270 et références de jurisprudence y citées

Il échet de rappeler qu'en vertu de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, ci-après dénommée « la loi du 21 juin 1999 », la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la côte d'impôt appartient au contribuable, de sorte qu'il appartient, en l'espèce, en principe aux demandeurs d'établir que les frais dont ils font état, répondent aux conditions imposées afin d'être admis à titre de frais d'obtention au sens de l'article 105 LIR.

Or, force est de constater qu'à l'exception d'une mention vague, imprécise et non autrement étayée dans la déclaration d'impôt de la demanderesse à des « *Arbeitsmittel / Fachbücher etc. lt Belege* » et à une autre référence tout aussi approximative dans la réclamation du 23 novembre 2003 à « *Die Kosten für die Anschaffung der notwendigen Arbeitsmittel (Computer, Kopien, Ordner, Papier, Stifte und Fachbücher)* », la demanderesse reste en défaut de rapporter la preuve de la matérialité de ces dépenses et le lien de ces dernières avec la formation poursuivie de sorte à ne pas pouvoir remplir les conditions pour être admises au titre de frais d'obtention au sens de l'article 105 LIR.

Les demandeurs font encore état de dépenses liées à l'utilisation d'un ordinateur (« *Abnutzung eines Computers* ») dans le cadre de la formation de perfectionnement de la demanderesse.

Il échet de rappeler à cet égard que si l'article 12, n° 1 LIR pose le principe de l'interdiction de la ventilation des dépenses du train de vie qui servent également à l'activité professionnelle, il n'en reste pas moins que lorsque des dépenses ayant servi à des fins privées sont provoquées en partie par des considérations d'ordre professionnel et que cette partie peut être séparée nettement, selon des critères objectifs, la partie des dépenses ayant servi à des fins professionnelles est admise en déduction à titre de dépenses d'exploitation, à moins que cette partie ne soit d'importance minime. Lorsque les dépenses ne peuvent pas être ventilées d'une façon nette ou qu'il est difficilement discernable si les dépenses ont servi plutôt à la profession ou plutôt au train de vie, le montant intégral des dépenses n'est pas déductible conformément à l'article 12, n° 1 LIR. L'utilisation professionnelle doit pouvoir être établie sans difficultés majeures et d'une façon adéquate, selon des critères objectivement contrôlables, et la part professionnelle ne doit pas seulement être d'importance minime (en ce sens « *Notions fiscales de base concernant l'impôt sur le revenu* », par Guy Poos, Etudes fiscales n°124/127 de mai 2002, page 122).

Si, par contre, les dépenses servent exclusivement ou quasi exclusivement à des fins professionnelles, elles sont à considérer comme des frais d'obtention, et dans ce cas elles sont déductibles intégralement.

Plus particulièrement, en ce qui concerne les frais pour l'acquisition de matériel informatique, il est de principe qu'un ordinateur personnel et ses accessoires faisant partie du patrimoine privé du contribuable sont à ranger parmi les biens de la sphère privée, sauf s'il sert et ne peut servir qu'à des fins professionnelles, au regard des critères exposés ci-dessus.

Il échet encore de rappeler qu'en vertu de l'article 59 précité de la loi du 21 juin 1999, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la côte d'impôt appartient au contribuable, de sorte qu'il appartient, en l'espèce, en principe aux demandeurs d'établir que les frais dont ils font état, répondent aux conditions imposées afin d'être admis à titre de frais d'obtention.

Il convient dès lors d'examiner, au regard des conditions exposées ci-dessus, les frais de matériel informatique qui sont visés par le présent recours.

En l'espèce, les demandeurs font valoir, à titre de frais d'obtention, les frais d'utilisation relatifs à du matériel informatique selon les références suivantes ; pour l'année d'imposition 1999 : « *Computer (2. Jahr/Anschaffung 1998), siehe Vorjahr LUF ...* », pour l'année d'imposition 2000 : « *Computer (3. Jahr/Anschaffung 1998, wie Vorjahr LUF ...* », pour l'année d'imposition 2001 : « *Computer lt. Belege (1.Jahr) DM .../EUR .../ LUF ...* » et enfin pour l'année d'imposition 2002 « *Computer (2. Jahr, wie Vorjahr) EUR ...* ».

Force est au tribunal de constater sur base des pièces et éléments fournis, tels que rappelés plus en avant, que les demandeurs restent en défaut de rapporter la preuve d'une séparation facile et nette des dépenses invoquées et liées au matériel informatique sur base de critères objectifs de sorte qu'il y a lieu de conclure que les allégations des demandeurs ne dépassant pas le stade d'une simple estimation sommaire, les dépenses engagées liées au matériel informatique ne sont pas éligibles à la déductibilité au titre de frais d'obtention au sens de l'article 105 LIR.

Les demandeurs font encore valoir qu'ils auraient engagé des dépenses en vue de l'installation d'un bureau de travail pour la demanderesse au sein de leur domicile dédié exclusivement à l'étude requise pour sa formation en perfectionnement professionnel (« *Arbeitszimmer* »).

A cet égard, il est fait référence aux frais suivants : pour l'année d'imposition 1999 : « *Arbeitszimmer lt. Belege / Anlage LUF ...* », pour l'année d'imposition 2000 : « *Kosten Arbeitszimmer 2000 : Abschreibung : LUF ..., laufende Kosten LUF ... ; LUF ...* » pour l'année d'imposition 2001 : « *Kosten Arbeitszimmer 2001 : Abschreibung : LUF ..., laufende Kosten LUF ... ; LUF ...* » et enfin pour l'année d'imposition 2002 : « *(...) Anschaffungspreis/Herstellungskosten der Eigentumswohnung DM ..., EUR ..., Abschreibung des Arbeitszimmer 1,5 % von ... EUR davon 13.4 % EUR ...* ».

Il échet de relever que les demandeurs font valoir que le bureau aurait été exclusivement utilisé par la demanderesse à des fins professionnelles.

Face à cette déclaration, il y a lieu de noter que contrairement à l'hypothèse dans laquelle le contribuable entend ventiler les frais en une part privée et en une part professionnelle, hypothèse dans laquelle l'interdiction de ventilation joue en l'absence de preuve fournie sur la proportion de l'utilisation professionnelle, les demandeurs font, en l'espèce, état d'une utilisation exclusivement professionnelle, hypothèse dans laquelle la question de l'interdiction de la ventilation ne se pose pas, ni la question de la charge de la preuve des parts privée et professionnelle, mais où seule la preuve du principe de l'utilisation exclusivement professionnelle peut être litigieuse. Dans cette dernière hypothèse, le contribuable n'est cependant pas dispensé de cette preuve et ne saurait se contenter d'une simple affirmation que l'aménagement litigieux est exclusivement utilisé à des fins professionnelles, mais il doit rapporter, dans la mesure de ce qui est raisonnable, des éléments de nature à convaincre le bureau d'imposition, voire les juridictions administratives, de ses affirmations. La reconnaissance de l'utilisation professionnelle d'un bureau à domicile est plus particulièrement conditionnée par l'activité concrète du contribuable, en l'occurrence par la nature et les modalités de l'utilisation de cette pièce, et par la présentation d'éléments précis et concordants qui étayent la nécessité de l'utilisation professionnelle et l'affectation exclusive de cette pièce.

Le tribunal est amené à relever qu'en l'espèce, les demandeurs se sont contentés d'affirmer que la demanderesse utiliserait exclusivement à des fins professionnelles le bureau aménagé à cet effet sans pour autant avoir fourni au tribunal des explications plus concrètes tant sur la nécessité et l'intérêt de cette pièce dans le cadre de son activité professionnelle que sur la manière selon laquelle cette pièce est exclusivement utilisée à des fins professionnelles.

Il s'ensuit que le tribunal n'a pas à sa disposition d'éléments suffisants pour admettre que la pièce aménagée en bureau sert exclusivement à la demanderesse, des fins professionnelles.

Les demandeurs font encore valoir qu'ils auraient engagé des frais au titre de « *Meldebesccheinigung* » sans pour autant avoir fourni au tribunal la preuve de la matérialité de cette dépense et le lien de cette dernière avec la formation poursuivie de sorte à ne pas pouvoir remplir les conditions pour être admises au titre de frais d'obtention au sens de l'article 105 LIR.

Enfin, les demandeurs font finalement valoir qu'ils auraient engagé des frais au titre de « *Fahrten zu Vorlesungen und einer Lerngemeinschaft* » qu'ils ventilent par année d'imposition entre les trajets pour les cours de formation (25km par trajet multiplié par le nombre de trajets) et ceux pour les réunions de groupe d'études (« *Lerngemeinschaft* ») (45 km par trajet multiplié par le nombre de trajets).

Force est de constater que si le tribunal partage l'avis du directeur selon lequel les réunions de groupe d'études (« *Lerngemeinschaft* ») ne ressortissent pas à proprement parler de la formation de perfectionnement professionnel suivie par la demanderesse de sorte à ne pas en constituer un accessoire indispensable, justifiant par la-même le refus du caractère déductible des trajets, il n'en demeure pas moins que les cours de formation formant le cœur même du module d'enseignement, ce raisonnement ne peut pas leur être appliqué. Force est dès lors de constater que les dépenses effectuées en rapport avec les trajets pour les cours de formation remplissent les conditions pour être admises au titre de frais d'obtention au sens de l'article 105 LIR.

Il suit des considérations qui précèdent que la décision directoriale déférée du 27 septembre 2010 encourt la réformation en ce sens que les frais engagés au cours des années 1999 à 2002 en rapport avec les trajets pour les cours de formation (« *Fahrtkosten Vorlesungen* ») constituent des frais de perfectionnement professionnel déductibles en tant que frais d'obtention dans le cadre des revenus d'une occupation salariée.

2. Recours en réformation contre la décision du directeur du 4 octobre 2010, répertoriée sous le numéro C 12805 du rôle

Il échet de constater que les demandeurs n'apportent pas de moyens particuliers dans leur requête qu'ils feraient valoir à l'encontre de la décision du directeur déférée du 4 octobre 2010 laquelle refuse de considérer que les dépenses liées à l'utilisation d'un ordinateur (« *Abnutzung eines Computers* ») et à l'aménagement d'un bureau à domicile dans le cadre de la formation de perfectionnement de la demanderesse (« *Arbeitszimmer* ») sont éligibles à la déduction fiscale au titre de frais d'obtention au sens de l'article 105 LIR.

Force est de constater que le tribunal ayant examiné les moyens développés à ce sujet dans le cadre de la décision directoriale déférée du 27 septembre 2010, il y a lieu de s'y référer de sorte à conclure que le tribunal n'ayant pas à sa disposition d'éléments suffisants pour admettre que les dépenses engagées liées au matériel informatique ne soient éligibles à la

déductibilité au titre de frais d'obtention et que la pièce aménagée en bureau sert exclusivement à la demanderesse des fins professionnelles, le recours est à rejeter en ce volet pour ne pas être fondé.

Au vu de l'issue du litige, il y lieu de faire masse des frais et de les partager en raison d'un tiers pour l'Etat et de deux tiers pour les demandeurs.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare partiellement justifié ;

partant, par réformation partielle de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 27 septembre 2010, répertoriée sous le numéro C12273 du rôle, dit que les frais engagés au cours des années d'imposition 1999 à 2002 en rapport avec les trajets pour les cours de formation (« *Fahrtkosten Vorlesungen* ») constituent des frais de perfectionnement professionnel déductibles en tant que frais d'obtention dans le cadre des revenus d'une occupation salariée et renvoie l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions directes en prosécution de cause ;

pour le surplus déclare le recours non fondé et en déboute ;

fait masse des frais et les partage en raison d'un tiers pour l'Etat et de deux tiers pour les demandeurs.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président
Anne Gosset, juge,
Paul Nourissier, juge

et lu à l'audience publique du 7 mai 2012 par le premier vice-président, en présence du greffier assumé Sabrina Knebler

s. Sabrina Knebler

s. Carlo Schockweiler

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 8 mai 2012

Le Greffier assumé du Tribunal administratif